



COLLEGE VAN TOEZICHT
OP DE BEDRIJFSREVISOREN

COLLÈGE DE SUPERVISION
DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Méthodologie d'inspection auprès des réviseurs d'entreprises exerçant un mandat de commissaire au sein d'entités d'intérêt public

L'objet de cette note est de présenter l'approche de contrôle que le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (ci-après le Collège) a mise en place pour le contrôle des réviseurs d'entreprises et des cabinets de révision qui exercent un mandat au sein d'entités d'intérêt public.

Pour rappel, le Collège soumet les réviseurs d'entreprises qui effectuent le contrôle d'une ou plusieurs entités d'intérêt public qui dépassent, sur base individuelle, plus d'un des critères mentionnés à l'article 16, § 1er du Code des sociétés, à un contrôle de qualité sur la base d'une analyse de risques, et au moins tous les trois ans.

Le contrôle de qualité est une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il a notamment pour but de vérifier que le réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. Ce contrôle vise également à garantir au public et aux autorités de contrôle que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques en vigueur.

Pour réaliser ces contrôles, le Collège a désigné des inspecteurs de la FSMA faisant partie du service Corps central d'inspection. Ceux-ci sont accompagnés, lors des inspections, par des inspecteurs externes ayant une large expertise dans le domaine et qui sont sélectionnés dans le respect des règles relatives aux marchés publics.

Les relations entre la FSMA et le Collège sont régies par un protocole conclu le 18 octobre 2017 et qui définit notamment les modalités de soutien administratif, opérationnel et logistique fourni par la FSMA au Collège

En ce qui concerne la méthodologie, une distinction a été faite pour tenir compte des exigences légales entre les contrôles réalisés auprès des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision exerçant un mandat de commissaire au sein d'une ou plusieurs entités d'intérêt public, et ceux appliqués aux autres réviseurs d'entreprises et cabinets de révision. Une méthodologie d'inspection spécifique a été développée et approuvée par le Collège pour ces deux types d'inspection, le but étant de les aligner d'une manière cohérente.

La présente note permet de donner au secteur une vue sur la stratégie de contrôle adoptée ainsi que sur les outils utilisés dans le cadre des inspections réalisées auprès des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision exerçant un mandat de commissaire au sein d'une ou plusieurs entités d'intérêt public. Cette publication permet une meilleure prévisibilité du contenu des contrôles et des attentes du Collège.



1. Stratégie de contrôle 2017-2018

Sur la base de la périodicité légale de contrôle qualité de 3 ans, définie pour les réviseurs d'entreprises ou les cabinets qui effectuent le contrôle d'une ou plusieurs entités d'intérêt public, ainsi que des informations disponibles liées aux contrôles effectués par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, une liste de réviseurs/cabinets qui devaient faire l'objet d'un contrôle en 2016 et 2017 a été établie par le Collège et transmise au Corps central d'inspection de la FSMA.

Il a été décidé d'appliquer une approche « réseau ¹ » lors de l'organisation des contrôles de qualité, lorsque celui-ci partage des politiques et des procédures communes en matière de contrôle qualité. Cela permet au Collège d'organiser les contrôles de qualité de manière plus efficiente. Le Collège se fonde donc sur l'ensemble du réseau quand il s'agit de délimiter la portée d'une inspection. Le contrôle vise ainsi tant les réviseurs d'entreprises exerçant un mandat de commissaire au sein d'entités d'intérêt public que les réviseurs d'entreprises exerçant un tel mandat au sein d'autres entités.

Concernant la stratégie générale, il a été décidé d'évaluer, pour ces réviseurs ou cabinets, la manière dont ceux-ci ont mis en place et assurent le suivi d'un système de contrôle qualité qui leur permet, d'une part, de respecter les normes professionnelles ainsi que le cadre légal et réglementaire, et d'autre part, d'émettre des rapports appropriés².

Le périmètre s'est dès lors porté sur deux des domaines déterminés par l'ISQC 1 et qui composent un système de contrôle qualité, à savoir :

- la réalisation de missions et en particulier, la revue de contrôle qualité d'une mission³ (EQCR);
- la surveillance⁴ (monitoring).

Ce périmètre permet également d'évaluer, sous cet angle, la capacité de l'équipe dirigeante à mettre en place des processus de revue de contrôle qualité et de surveillance qui répondent au cadre réglementaire⁵.

¹ Un réseau est une structure plus vaste, destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises ou un cabinet d'audit enregistré, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes, en matière de contrôle qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque, ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

² ISQC 1.12 (I)

³ Article 19, § 1, 7° de la loi du 7 décembre 2016, ISQC 1.35.

⁴ Article 19, § 1, 11° de la loi du 7 décembre 2016, ISQC 1.48.

⁵ ISQC 1.18 et 19.

2. Approche de contrôle

L'approche de contrôle utilisée pour les contrôles 2017-2018 comprend deux étapes :

1. l'analyse de la documentation liée à la revue de contrôle qualité et à la surveillance ;
2. les inspections sur place.

Ces étapes sont détaillées ci-après.

2.1 L'analyse de la documentation

Les réviseurs ou cabinets sélectionnés pour les contrôles ont mis à la disposition du Corps central d'inspection les documents suivants, qui sont liés à la revue de contrôle qualité et à la surveillance :

- les informations relatives au système interne de contrôle qualité visé à l'article 19, § 1, 7° de la loi du 7 décembre 2016 et aux paragraphes 35 et suivants de la norme ISQC 1, qui permet au cabinet de révision de s'assurer que les missions sont effectuées conformément aux exigences légales, normatives et réglementaires applicables. En pratique, il est demandé de fournir les politiques et procédures qui imposent et organisent la revue contrôle qualité au sein du cabinet et notamment celles liées aux éléments suivants :
 - les entités soumises à la revue contrôle qualité en ce compris les critères utilisés pour la sélection des missions de revue contrôle qualité autres que celles qui concernent des entreprises cotées ;
 - les actions et étapes qui constituent la revue contrôle qualité d'une mission ;
 - la désignation des personnes chargées de la revue contrôle qualité au sein du cabinet ;
 - la documentation de la revue contrôle qualité effectuée par le cabinet ;
 - les éventuels rapports et/ou communications réalisées dans le cadre de la revue contrôle qualité ;
- les informations relatives au processus de contrôle et d'évaluation visé à l'article 19, § 1, 11° de la loi précitée du 7 décembre 2016 et aux paragraphes 48 et suivants de la norme ISQC 1, qui permet au cabinet de révision de s'assurer que les missions sont effectuées conformément aux exigences légales, normatives et réglementaires applicables ;
- le dernier rapport d'évaluation et/ou communication établi(s) dans le cadre ce processus de contrôle et d'évaluation ;
- certaines données concernant les réviseurs qui composent le cabinet de révision ainsi que les mandats exercés par ceux-ci, sous forme d'un tableau standard communiqué avec la lettre.

Ces documents ainsi que le rapport de transparence publié sur le site internet des réviseurs ou cabinets, ont été analysés de manière transversale, sur la base de grilles d'analyse développées par le Corps central d'inspection et basées sur le cadre réglementaire applicable. Cette analyse a permis d'obtenir une première évaluation du niveau de maturité de l'encadrement procédural et d'établir une liste de priorités de contrôle.

2.2 Les inspections sur place

Les inspections sur place sont réalisées sur la base de la méthodologie que le Corps central d'inspection utilise pour exercer ses prérogatives de contrôle dans les différentes compétences dont il est responsable. Cette méthodologie se base sur deux types d'outils:

1. les programmes de travail liés aux thèmes à contrôler (*Annexes 1 et 2*);
2. la méthodologie interne de travail et de documentation.

2.2.1 Les programmes de travail

L'objectif des programmes de travail est, notamment, d'assurer une approche standardisée du contrôle pour l'ensemble d'un secteur et de proposer aux inspecteurs une approche cohérente du contrôle. Ils peuvent également constituer un cadre de référence pour le secteur lorsque ces programmes sont publiés.

Certains éléments du programme de travail pourraient, dans le futur, faire l'objet de modifications en fonction de certaines pratiques observées dans le secteur lors des inspections. Celles-ci feront l'objet d'une approbation formelle par le Collège.

Pour tous les contrôles menés par le Corps central d'inspection, les programmes de travail respectent une seule et même structure, composée d'une dimension horizontale et une dimension verticale.

En ce qui concerne la dimension verticale, les sections standardisées élaborées dans les colonnes du programme de travail sont listées ci-après:

1. le sujet abordé dans le thème concerné (colonne "**Topic**");
2. les références légales et réglementaires reprenant les articles des lois et arrêtés royaux applicables (colonne "**Legal framework**");
3. les exigences légales et réglementaires (colonne "**Legal requirements**");
4. les procédures et lignes directrices minimales détaillant les exigences légales et réglementaires (colonne "**Expected procedures/guidelines**").
5. « Test of design »
6. « Test of effectiveness »

En ce qui concerne la dimension horizontale, les sections sont organisées sous forme de thèmes identifiés dans la réglementation afin de constituer un ensemble cohérent qui respecte une philosophie "top-down", le point de départ étant la règle la plus générale du thème concerné. Les autres sections sont liées à des procédures plus opérationnelles ou des points sur lesquels la réglementation est plus précise quant aux obligations qu'elle impose.

Pour le contrôle des réviseurs ou cabinets qui exercent des mandats dans des entités d'intérêt public, des programmes de travail relatifs à la revue de contrôle qualité et à la surveillance ont été développés afin de répondre aux contrôles prévus dans le plan d'action annuel du Collège (*Annexes 1 et 2*).

Le Corps central d'inspection a par ailleurs développé, pour les inspecteurs affectés aux missions de contrôle des réviseurs, des « TOD - Tests of Design⁶ » et des « TOE - Tests of effectiveness⁷ » à appliquer par les inspecteurs selon les situations et les cabinets. Ceux-ci ne font pas l'objet d'une publication mais un exemple se trouve en annexe du présent document (*Annexe 3*).

Pour le développement de ces tests, le Corps central d'inspection s'est notamment basé sur les programmes de travail développés par les régulateurs européens (CAIM⁸) ainsi que sur des échanges d'informations avec d'autres régulateurs européens.

2.2.2 Méthodologie interne de travail et de documentation

L'ensemble des travaux relatifs aux inspections sont documentés dans des documents standardisés développés par le Corps central d'inspection et approuvés par le Collège. Des guidances à l'attention de l'inspecteur pour la rédaction de ceux-ci sont reprises à plusieurs endroits dans les documents.

L'objectif est de standardiser un maximum le processus en matière de documentation des audits et du suivi des missions afin de :

- assurer une cohérence entre les différentes missions ;
- accroître l'efficacité des équipes sur le terrain ;
- former de manière rapide et efficace les collaborateurs ;
- établir un cadre de référence et une terminologie cohérente, notamment par l'utilisation systématique de définitions ;
- assurer une qualité constante de documentation ;
- assurer une continuité efficace du suivi des dossiers ;
- assurer la constitution d'une documentation de base qui répond aux exigences juridiques dans le cadre de l'application de procédures judiciaires et administratives éventuelles.

⁶ Les « tests of design » sont exécutés par les inspecteurs afin d'obtenir une compréhension suffisante des procédures internes et des mesures de contrôle en place au sein de l'institution afin de respecter les dispositions légales et réglementaires. Ils permettent aux inspecteurs de déterminer si les dispositions prises par l'institution lui permettent d'être conforme aux prescrits légaux et réglementaires.

Les « tests of design » visent principalement à :

- (a) obtenir une description suffisante des procédures internes et des mesures de contrôle interne mises en place ;
- (b) s'assurer que ces procédures et mesures de contrôle couvrent de manière exhaustive et appropriée d'une part, les risques identifiés et d'autre part, les exigences légales et réglementaires ;
- (c) s'assurer que ces procédures et mesures de contrôle sont documentées et formalisées ;
- (d) s'assurer que la fréquence des contrôles mise en place est adéquate ; et
- (e) s'assurer que les procédures et les contrôles sont établis, approuvés et contrôlés de manière adéquate.

⁷ Les « tests of effectiveness » ont pour objectif de s'assurer que les procédures et contrôles mis en place par l'institution afin de répondre au cadre légal et réglementaire sont bien mis en œuvre et appliqués tels que prévus et décrits dans les « tests of design ».

⁸<https://www.eaigweb.org/index.php?id=4>

2.2.3 Contrôles en pratique

Les contrôles sont organisés en différentes phases :

1. Préparation ;
2. procédures d'audit ;
3. pre-closing ;
4. clôture des travaux et reporting.

2.2.3.1 Préparation

L'inspection démarre par une phase de préparation ayant pour objectif de :

- préciser le périmètre de la mission ;
- allouer les moyens nécessaires à sa réalisation ;
- annoncer l'inspection au cabinet sous contrôle via l'envoi d'une lettre d'annonce. Cette lettre communique notamment le périmètre et comprend également une demande d'information complémentaire. Elle précise en outre un agenda des premières réunions à planifier. Celles-ci sont appelées réunions plénières et concernent principalement la présentation du réviseur d'entreprises/cabinet et de son système de contrôle qualité ainsi que la présentation de l'organisation d'un dossier d'audit ;
- analyser les documents reçus suite à l'envoi de la lettre d'annonce ;
- organiser un kick-off meeting externe avec le cabinet afin de lui présenter le périmètre et le déroulement de l'inspection en pratique.

Afin de préparer les premières réunions avec le cabinet (réunions plénières), le Corps central d'inspection procède également à une analyse des informations disponibles, et notamment :

- du résumé des analyses préliminaires au cycle d'inspection (voir point 2.1 L'analyse de la documentation) ;
- des documents reçus suite à la lettre d'annonce ;
- d'une revue de presse ;
- de résultats des inspections précédentes et autres informations disponibles au Secrétariat Général ;
- du portefeuille de mandats ;
- des résultats des inspections d'autres régulateurs européens si disponibles ;
- du site internet ;
- des plaintes ;
- ...

Cette phase de préparation est documentée dans un document spécifique. Un échange d'informations entre les inspecteurs de la FSMA et les inspecteurs externes est organisé lors d'une réunion de kick-off meeting interne.

2.2.3.2 Procédures d'audit

L'inspection se déroule en 2 phases :

- l'analyse des procédures : cette phase permet de prendre connaissance de l'organisation via les documents précités et les entretiens avec le cabinet (réunions plénières, notamment). Des « cross-checks » des informations reçues durant les réunions avec les documents reçus sont également opérés et permettent de déterminer les informations complémentaires à recevoir et à analyser;
- l'analyse de mandats : l'objectif de cette revue de mandats est de voir comment et dans quelle mesure les règles liées à la revue de contrôle qualité et à la surveillance sont respectées dans la pratique.

2.2.3.2.1 Sélection des mandats

Le Corps central d'inspection a recours aux sondages afin de sélectionner les mandats qui seront revus. Pour ce faire, il y a lieu de s'inspirer de [l'ISA 530](#) qui traite des sondages en audit. Cette norme explicite en outre que « l'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait ».

Afin de définir et sélectionner les missions à tester, l'inspecteur devra prendre en considération différents éléments :

- l'analyse du portefeuille ;
- le périmètre de la mission ;
- les caractéristiques du cabinet ;
- les résultats de contrôles précédents ;
- la sélection des missions et réviseurs du contrôle précédent ;
- des éléments liés à l'actualité et qui concerne certains réviseurs, certaines missions, certains secteurs
- ... ;
- ...

La taille de l'échantillon ne pourrait être basée, dans le cadre du contrôle des cabinets/réseaux, uniquement sur des critères statistiques, mais est réalisée de manière générale, sur la base du jugement professionnel de l'inspecteur qui doit prendre en compte tout une série de facteurs. Dans ce cadre, l'inspecteur applique une méthode basée sur différentes étapes dont notamment :

- l'analyse du portefeuille du cabinet /réseau ;
- des critères de sélection à déterminer et à appliquer en fonction du résultat des analyses du portefeuille ;
- l'application des critères de sélection et sélection des missions.

La sélection est ensuite validée par le Secrétariat Général.

2.2.3.2.2 Etendue des travaux

Concernant l'étendue des travaux de revue, ceux-ci ne s'apparentent en aucun cas, à un contrôle qui aurait pour but de s'assurer de manière systématique, que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, de s'exprimer sur l'image fidèle des comptes ou sur l'opinion émise par le réviseur. La revue a pour objectif de s'assurer que les personnes en charge des revues de contrôle qualité au sein des cabinets de réviseurs d'entreprises ont respecté les termes de la mission qui leur était confiée. Cette évaluation par les inspecteurs de la FSMA consiste notamment, en fonction des caractéristiques de la mission sous revue, à confronter la personne en charge de la revue du contrôle qualité et l'associé en charge de la mission révisoriale à des éléments factuels du dossier d'audit qui permettent aux inspecteurs de la FSMA de tirer des conclusions quant au respect des termes des missions de revue de contrôle qualité ou de surveillance.

De manière générale, les inspecteurs du Corps central d'inspection prennent connaissance de la mission sélectionnée sur la base de la lecture des comptes annuels et d'entretiens avec la personne en charge de la revue de contrôle qualité/ou de la surveillance et avec l'associé responsable de la mission. Les informations recueillies lors de cette interview permettent aux inspecteurs de sélectionner, de manière non exhaustive, des travaux dans le dossier d'audit et d'évaluer si certains éléments dans la documentation sélectionnée pourraient laisser penser que le réviseur n'aurait pas mené ses travaux de manière conforme à la réglementation applicable.

Pour réaliser cette analyse et évaluer l'application des normes professionnelles, les inspecteurs analysent le dossier d'audit physique via des « test of effectiveness » développés à l'attention unique des inspecteurs du Corps central d'inspection et adaptés en fonction du dossier et des informations déjà obtenues. En outre, le principe de proportionnalité (« scalability ») est pris en considération. Un exemple de « test of effectiveness » concernant la planification de l'audit est présenté en annexe de ce document (*Annexe 3*).

2.2.3.3 Pré-clôture des travaux d'inspection

Les travaux des inspecteurs se finalisent par une note de pré-clôture (pre-closing) synthétisant les constatations relevées durant l'inspection. Celle-ci fait l'objet d'une présentation au Secrétariat Général lors d'une réunion spécifique durant laquelle chaque constat est détaillé et fait l'objet d'une justification au regard du respect de la norme évoquée.

2.2.3.4 Clôture des travaux d'inspection

Un rapport est rédigé par le Corps central d'inspection, en tenant compte des décisions prises lors de la réunion de pré-clôture. Ce rapport se compose de différentes parties dont la liste des constatations liées à l'évaluation des procédures et la liste des constatations par mandat sélectionné lors des travaux d'inspection.

Ensuite, le Corps central d'inspection est chargé de prendre contact avec le réviseur ou le cabinet qui a fait l'objet du contrôle afin de donner un aperçu des constatations opérées. Il ne s'agit en aucun cas de donner des informations sur les mesures potentielles que le Collège peut prendre, dans la mesure où celles-ci pourraient être revues à la lumière des informations complémentaires apportées par le réviseur ou le cabinet lors de la procédure de débat contradictoire et où cette qualification, le cas échéant, ressort de la responsabilité du Collège.



COLLEGE VAN TOEZICHT
OP DE BEDRIJFSREVISOREN

COLLÈGE DE SUPERVISION
DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Après le contact avec le cabinet, le Corps central d'inspection envoie son rapport au Secrétariat Général qui est en charge de rédiger et d'envoyer le projet de rapport d'inspection à l'attention des cabinets qui ont fait l'objet du contrôle ainsi qu'à l'attention des réviseurs d'entreprises qui ont fait l'objet d'une revue de mandat. Le cabinet et/ou le réviseur d'entreprises ont ensuite la possibilité de donner leurs commentaires sur les constatations et les conclusions de ces rapports lors de la procédure de débat contradictoire. Ces commentaires sont adressés par le cabinet et/ou réviseur d'entreprises au Secrétariat Général, par écrit, dans un délai de 15 jours ouvrables. Le Secrétariat Général analyse ensuite les commentaires du cabinet/réviseur d'entreprises et fait une proposition de conclusion au Comité du Collège.

Le Collège émet finalement des rapports définitifs qui listent les faiblesses éventuelles identifiées lors de l'inspection et qui reprend les conclusions adoptées, conformément à l'article 52, § 6 de la Loi du 7 décembre 2016.
